

Audience publique du 28 mars 2012

Recours formé par
Monsieur ... et consort, ...
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu et contre une décision implicite de refus du
directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28875 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juillet 2011 par Maître Alain Gross, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 émis le 1^{er} septembre 2010 et contre une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes résultant du silence gardé par celui-ci suite à leur réclamation introduite contre le prédit bulletin ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 novembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2011 par Maître Alain Gross au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Laurent Limpach, en remplacement de Maître Alain Gross, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Suite au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa par lettre du 4 août 2010 à Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., dans les termes suivants :

« Conformément au § 205 (3) Abgabenordnung, je tiens à vous informer que les impositions pour l'impôt commercial et l'impôt sur le revenu de l'année 2005, diffèrent de votre déclaration dans les points énumérés ci-après :

Bénéfice commercial:

Vos opérations d'achat et de vente d'immeubles sortent du cadre de la gestion normale du patrimoine privé. Les critères de l'art. 14 LIR étant remplis, votre activité est à considérer comme activité commerciale. Par conséquent, tout immeuble acheté même en vue d'une location temporaire, est à considérer comme bien investi par destination et à inclure au capital d'exploitation.

Immeubles à intégrer au capital d'exploitation :

... : Bénéfice sur vente ...

Frais courants - ...

... : Frais courants – ...

Bénéfice commercial avant déduction de l'ICC : ... €

ICC à payer : ... €

Revenu de capitaux mobiliers:

Les intérêts débiteurs du compte (...), ne sont pas déductibles comme frais d'obtention, étant donné que ce prêt a été contracté pour servir de facilité de caisse, et non pour l'acquisition d'une participation dans la sàrl

Frais d'obtention : ... € ».

En date du 1^{er} septembre 2010, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... et de Madame ... le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2005, ci-après désigné par « le bulletin », avec la mention que l'imposition diffère de la déclaration d'impôt en ce que « l'imposition tient compte des redressements qui [leur] ont été communiqués par lettre séparée ».

Contre ce bulletin, Monsieur ... et Madame ... introduisirent le 8 septembre 2010 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

A défaut de réponse du directeur, les époux ...-... ont, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juillet 2011, introduit un recours tendant à la réformation du bulletin et du silence gardé par le directeur suite à la prédite réclamation valant, d'après eux, rejet de la réclamation.

Le délégué du gouvernement a conclu à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre une décision implicite de refus dégagée du silence gardé par le directeur suite à la prédite réclamation.

En l'espèce, il est constant que le directeur n'a pas pris position suite à la réclamation introduite contre le bulletin par les époux ...-... en date du 8 septembre 2010.

L'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose que : « *Lorsqu'une réclamation au sens du §*

228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas. ».

Il s'ensuit que le recours introduit contre une décision implicite de refus du directeur est irrecevable, étant donné que la disposition précitée impose que le recours en cas de silence du directeur suite à une réclamation est à adresser à l'encontre de la décision qui a fait l'objet du recours, c'est-à-dire en l'occurrence à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, et non pas à l'encontre d'une décision implicite de refus du directeur. Il s'ensuit que le recours pour autant qu'il est dirigé contre le silence du directeur qui impliquerait une décision implicite de refus est à déclarer irrecevable.

Quant au bulletin, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation de sa part dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin.

Le délégué du gouvernement a encore soulevé l'irrecevabilité du recours pour libellé obscur, sinon pour défaut de motivation, au motif que les époux ...-... se limiteraient à contester que la qualification des intérêts débiteurs comme frais d'obtention leur a été refusée, sans indiquer une précision supplémentaire quant à l'objet de leur contestation ou quant à sa justification en droit. Il en serait de même de la contestation concernant la qualification de diverses opérations immobilières comme une activité commerciale générant un bénéfice commercial.

Aux termes de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la requête introductive doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que l'objet de la demande.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'*exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'une nullité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les

moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense (cf. trib. adm. 30 avril 2003, n° 15482 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Procédure contentieuse, n° 370).

S'il suffit que cet exposé soit sommaire, la requête introductive d'un recours ne doit cependant pas rester muette sur les moyens à son appui, elle ne doit pas être dépourvue des indications indispensables et elle doit contenir des conclusions.

En l'espèce, la requête introductive contient l'indication de l'objet de la demande, à savoir la réformation plus particulièrement du bulletin, un exposé sommaire des faits, en l'occurrence des explications quant à l'origine des intérêts débiteurs que les époux ...- ... entendent faire valoir à titre de frais d'obtention, d'une part, et des explications factuelles concernant les opérations immobilières opérées par eux, d'autre part, ainsi qu'un exposé sommaire des moyens en droit invoqués à l'appui du recours, à savoir la considération que les intérêts litigieux devraient au regard des circonstances de l'espèce être considérés comme constituant des frais en relation directe avec l'acquisition, l'assurance et la conservation de revenu au sens de l'article 105 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », d'une part, et un moyen fondé sur un défaut de motivation et des contestations sur les conditions d'application de l'article 14 LIR, respectivement de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, ci-après « la loi du 30 juillet 2002 », d'autre part. Il s'ensuit que la requête introductive d'instance répond aux exigences de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, précitée, de sorte que le moyen afférent est à rejeter comme étant non fondé.

Le recours en réformation, pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est dès lors recevable.

1) Quant à l'imposition du revenu de capitaux mobiliers

A l'appui de leur recours, les demandeurs reprochent en premier lieu au bureau d'imposition d'avoir imposé un revenu net de capitaux mobiliers dans leur chef sans tenir compte des frais d'obtention dont ils avaient fait état dans leur déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2005. Ainsi, ils déclarent que le revenu net pour l'année 2005 se serait chiffré à un montant de ... euros, tandis que les frais d'obtention dont ils auraient fait état seraient de l'ordre de ... euros.

Ils précisent que le revenu de capitaux mobiliers dont question consisterait dans le remboursement en intérêts effectué par la société ... S.àr.l. En effet, ils auraient contracté en 2002 une ouverture de crédit utilisable en compte courant à titre privé auprès de la banque ... pour mettre ce crédit à la disposition de la société ... S.àr.l., à charge pour cette dernière de rémunérer ce service par le remboursement d'intérêts à leur profit.

Le crédit aurait ainsi porté en 2003 sur ... euros et en 2004 sur ... euros.

Ils soutiennent que ce serait à tort que les intérêts débiteurs payés par eux à la banque n'auraient pas été pris en compte à titre de frais d'obtention en relation avec le prêt revenu, en soulignant que l'ouverture de crédit aurait été contractée pour assurer des moyens de financement à la société ... S.à.r.l. Ils précisent, dans ce contexte, que l'objet social de la société ... S.à.r.l. consisterait notamment dans la réalisation d'opérations immobilières avec achats et reventes d'objets immobiliers, et que le demandeur serait le gérant unique de cette société. Cette société se serait vu refuser l'octroi d'un crédit pour des raisons de garantie, crédit devant lui permettre de procéder à des acquisitions immobilières. Sur proposition de leur banque, les demandeurs auraient alors contracté le prêt et l'auraient mis à la disposition de l'... S.à.r.l. à charge pour celle-ci de les rémunérer pour ces services, cette rémunération couvrant notamment les intérêts redus à la banque.

En se référant à l'article 105 LIR, les demandeurs soutiennent que dans ces conditions, la conclusion de l'emprunt, valant en fait mise à la disposition de la prédictée société de moyens financiers, serait en relation directe avec l'acquisition, l'assurance et la conservation de revenus.

Ils font valoir qu'ils auraient établi objectivement un lien de cause à effet suffisant entre les dépenses effectuées par le paiement des intérêts à leur charge au profit de leur banque et la recette à naître du fait du paiement par la société ... S.à.r.l. en guise de rémunération de la mise à disposition des moyens financiers. En mettant le crédit à la disposition de l'... S.à.r.l., les demandeurs auraient nécessairement dû faire face à des frais à l'égard de leur banque avant même d'encaisser les recettes générées par les paiements effectués à leur profit par la prédictée société.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à juste titre que le bureau d'imposition aurait estimé que les intérêts débiteurs dont se prévalent les demandeurs ne constitueraient pas des frais d'obtention en relation avec des revenus de capitaux mobiliers, mais que ces dépenses seraient à considérer comme des dépenses spéciales à déduire du total des revenus nets dans les limites prévues à l'article 109, alinéa 1^{er} n° 1 a) LIR.

Il fait valoir que le compte bancaire n° X ouvert auprès de la ... et ayant généré des intérêts débiteurs pour l'année litigieuse aurait été ouvert le 16 novembre 2001 et que la ligne de crédit de ce compte aurait servi exclusivement à l'acquisition, en 2001, d'un immeuble situé à ..., au prix d'acquisition de ... euros.

Il précise encore que les intérêts débiteurs auraient été déduits par les demandeurs durant les années 2001 et 2002 à titre de frais d'obtention en relation avec un revenu net provenant de la location de biens et auraient été acceptés comme tels par toutes les parties en cause. L'immeuble en question aurait été vendu en date du 12 juin 2002 pour un prix de ... euros, sans que le compte litigieux n'ait été soldé, ledit compte présentant un solde débiteur de l'ordre de ... euros au 31 décembre 2002.

Le représentant étatique précise ensuite que suivant lettre du 22 janvier 2003, la banque aurait accordé aux demandeurs une prorogation du crédit à concurrence de ... € sur le compte n° X destiné à servir de facilité de caisse.

Il se prévaut de l'article 105 LIR et insiste sur la nécessité d'un rapport économique direct entre les frais et les revenus d'une des catégories mentionnées à l'article 10 sub 4 à 8 LIR. Il donne à considérer qu'une fois cette relation économique directe établie, elle ne pourrait plus être changée *ad libitum* par le contribuable.

Ainsi, la relation économique du prédit compte bancaire, en l'occurrence le prédit immeuble, se serait estompée avec la vente de l'immeuble en question en 2002. Le compte n'aurait cependant pas été soldé avec le produit de la vente dans la suite, et les mouvements dudit compte auraient pu servir à toutes opérations généralement quelconques relevant d'un simple compte courant du patrimoine privé des demandeurs.

Le prêt aurait été utilisé comme « *facilité de caisse* », et, dès lors, les fonds auraient simplement été dépensés en tant que tels, et non pas utilisés en vue d'acquérir, d'assurer ou de conserver des recettes.

Il en conclut que l'une des conditions majeures de l'article 105 LIR ne se trouverait pas remplie en l'espèce.

Il souligne encore que le relevé chronologique des opérations sur le compte n° X effectuées durant l'année litigieuse, basé sur les extraits dudit compte bancaire, et remis par les demandeurs prouverait que ce compte bancaire servirait à la fois aux opérations à caractère privé et aux opérations à caractère commercial, de manière qu'il deviendrait impossible de mettre les intérêts débiteurs courus, ni même une fraction de ceux-ci, en rapport exact et direct avec des dépenses de train de vie privé ou avec l'une des catégories de revenus mentionnées à l'article 10 LIR sub 4 à 8.

Le délégué du gouvernement soutient enfin, en se référant à cet égard à une décision du *Bundesfinanzhof* du 7 août 1990, que les intérêts débiteurs d'un prêt hypothécaire ne pourraient, après l'aliénation de l'immeuble concerné sans que la dette ait été liquidée, être rangés parmi les frais d'obtention en relation avec des revenus de capitaux mobiliers que sous la double condition que le prêteur donne son consentement et que le produit de la vente serve à l'acquisition d'un nouveau produit de placement. En l'espèce, cette dernière condition ne serait manifestement pas remplie.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs donnent à considérer qu'il serait irrelevant de savoir si l'ouverture de crédit en 2001 aurait servi au financement de l'acquisition d'un immeuble ou non, la question pertinente serait uniquement celle de savoir si l'administration fiscale a, à tort ou à raison, refusé, pour l'année fiscale 2005, de considérer les intérêts débiteurs litigieux comme des frais d'obtention en relation avec des revenus de capitaux mobiliers.

Ils soutiennent encore que l'argument de la partie étatique que la banque aurait mis les fonds à leur disposition à titre de facilité de caisse ne saurait valoir puisqu'il ne saurait résulter de cette indication de la banque la preuve qu'il ne leur seraient pas permis de mettre ces fonds à disposition d'un tiers, voire d'effectuer un placement mobilier avec les fonds disponibles.

Ils donnent à considérer que le crédit litigieux aurait permis d'acquérir et d'assurer directement une recette, puisque le taux des intérêts débiteurs convenu avec la société ... S.à.r.l. aurait dépassé toujours celui redû par eux à leur banque, la preuve d'une recette étant ainsi rapportée.

Il serait par ailleurs irrelevant de savoir si une partie de l'ouverture de crédit serait en sus utilisée à des fins privées, cette finalité n'excluant en rien le bien-fondé de la demande tendant à considérer la partie des charges à l'égard de la banque résultant de l'ouverture de crédit comme frais d'obtention pour la part mise à disposition de la société ... S.à.r.l. D'autre part, ils donnent à considérer que même si une partie de l'ouverture de crédit ait pu, en sus de la partie mise à la disposition de l'... S.à.r.l., servir à couvrir des dépenses privées, il suffirait à retracer les dépenses non privées puisque la société qui profite des fonds ne réglerait logiquement que les intérêts réduits pour le montant qui lui avait été mis à disposition.

Aux termes de l'article 105 (1) LIR, « *sont à considérer comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et, aux termes du point (4) du même article, « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent* » et « *n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec les revenus imposables* ». L'article 105 LIR vise les intérêts débiteurs plus particulièrement dans son point (2), aux termes duquel « *constituent également des frais d'obtention: 1) (...) les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* », parmi lesquels figure plus particulièrement le revenu net provenant de capitaux mobiliers envisagé sub 6 de l'article 10 LIR.

Il se dégage de ces dispositions que les dépenses, pour pouvoir être prises en compte à titre de frais d'obtention, doivent avoir été faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes et doivent partant être en relation avec les revenus auxquels elles se rapportent.

Constituent ainsi des frais d'obtention, les dépenses exposées dans le but de réaliser un revenu déterminé dont la source n'existe pas encore ou dont la source est encore improductive, à condition qu'il existe un lien de cause à effet entre les dépenses effectuées et les recettes à naître. Il est encore exigé qu'objectivement les dépenses soient en relation avec une catégorie de revenus déterminée et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net. En principe, la déduction des frais d'obtention n'est pas liée à l'opportunité de la dépense, le contribuable étant libre de décider personnellement des dépenses qu'il engage. Par ailleurs, il n'est pas indispensable que les dépenses exposées aboutissent matériellement à des revenus, mais

il suffit qu'elles aient été exposées dans le but de réaliser des recettes. Cependant, si le critère final pour la reconnaissance fiscale des frais d'obtention est constitué par la possibilité de la perception d'un revenu imposable en vertu de l'article 105 (4) LIR, encore faut-il que les dépenses aient été exposées dans le but d'acquérir, d'assurer ou de conserver des recettes. En effet, la déductibilité des dépenses en tant que frais d'obtention n'est admise que si elles sont objectivement en relation avec des recettes et si elles sont subjectivement provoquées par la recherche d'un revenu net. La recherche d'un revenu doit donc être le but, non pas exclusif, mais prépondérant des dépenses engagées (trib. adm. 28 octobre 1998, n° 9569 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 157).

Il convient dès lors d'examiner en l'espèce, au regard des contestations émises par la partie étatique à cet égard, si les intérêts débiteurs relatifs à l'ouverture de crédit litigieuse, dont se prévalent les demandeurs, sont en relation avec le revenu de capitaux mobiliers constitué par les remboursements en intérêts effectués par la société ... S.à.r.l. sur des fonds mis à leur disposition par les demandeurs, et plus particulièrement si ces frais ont été engagés dans le but de réaliser le revenu en question.

Il se dégage des éléments du dossier qu'en vertu de deux actes notariés des 16 novembre 2001 et 7 février 2002, les demandeurs se sont vu accorder par la banque ..., à l'époque ..., une ouverture de crédit utilisable en compte courant à concurrence, suivant acte notarié du 7 février 2002, d'un montant de ... euros, avec la précision sous les dispositions ayant trait à l'affectation du crédit, que le crédit serait utilisé par la partie créditée « *à sa convenance* ». Il se dégage encore d'une lettre de la ... du 22 janvier 2003 que la banque a marqué son accord pour la prolongation du crédit accordé en compte courant, ouvert sous le compte n° X, et « *destiné à (...) servir de facilité de caisse* », à concurrence de ... euros, ledit crédit ayant par la suite encore une fois été prorogé à concurrence de ... euros par lettres des 2 mars 2004 et 29 avril 2005 pour « *servir de fonds de roulement* ».

Le délégué du gouvernement fait valoir que le crédit en question aurait initialement servi à l'acquisition d'un immeuble situé à ..., que les intérêts débiteurs relatifs à cette ligne de crédit auraient été déclarés par les demandeurs au titre des années 2001 et 2002 comme frais d'obtention en relation avec un revenu net provenant de la location de biens et que ledit immeuble aurait été cédé le 12 juin 2002 sans que le produit de la vente ait été affecté au remboursement du crédit. Ce constat factuel du représentant étatique n'a pas été remis en cause par les demandeurs, ceux-ci se limitant à soutenir que cet élément ne serait pas pertinent pour l'appréciation de l'imposition de l'année 2005, de sorte qu'il convient de tenir pour acquis que malgré la circonstance que les documents d'ouverture de crédit ne précisent pas une affectation particulière du crédit par rapport à l'acquisition de l'immeuble, précité, ledit crédit a *de facto* été utilisé initialement pour l'acquisition d'un immeuble ayant été vendu en 2002, sans que le crédit ait été remboursé. Il s'ensuit que la ligne de crédit n'a, à l'origine, pas été ouverte et les intérêts débiteurs en découlant n'ont pas été engagés dans le but de générer un revenu provenant de capitaux mobiliers, en l'occurrence un revenu généré par la mise à disposition de fonds à l'... S.à.r.l., mais en vue de réaliser un revenu provenant de la location de biens.

Il convient encore de relever que le tribunal vient de retenir dans un jugement de ce jour, dans une affaire inscrite sous le numéro 28653 du rôle, que la relation économique entre les intérêts débiteurs relatifs au compte n° X et le revenu provenant de la mise à disposition de fonds à l'... S.à.r.l. n'est pas établie en ce qui concerne les années fiscales 2003 et 2004.

Il convient cependant encore d'examiner si, en l'espèce, pour l'année 2005, les intérêts débiteurs litigieux peuvent être considérés comme avoir été engagés dans le but de réaliser des recettes provenant de la mise à disposition de liquidités à la prédite société.

Si, en effet, il est vrai qu'un changement d'affectation d'un crédit en tant que tel ne s'oppose en principe pas à la prise en compte des intérêts débiteurs y relatifs à titre de frais d'obtention, il faut néanmoins que les conditions posées par l'article 105 LIR et notamment celle tenant à l'existence d'un lien économique entre les frais et le revenu par rapport auquel les frais sont invoqués, restent remplies. Plus particulièrement, il faut que le crédit en question soit utilisé et partant aussi les frais y relatifs soient effectivement engagés dans le but d'engendrer le revenu par rapport auquel le contribuable entend faire valoir les intérêts débiteurs à titre de frais d'obtention, à défaut de quoi la relation économique entre les frais et le revenu n'est pas établie. En l'occurrence, si, comme en l'espèce, un crédit a initialement été engagé en vue d'acquérir un immeuble et si ainsi, les frais afférents ont été engagés dans le but de générer un revenu provenant de la location de biens, et si ledit bien immobilier a été vendu dans la suite, il appartient au contribuable, qui entend faire valoir les intérêts débiteurs relatifs au même crédit à titre de frais d'obtention par rapport à une autre catégorie de revenus, en l'occurrence un revenu de capitaux mobiliers, d'établir que, dorénavant, les frais sont exposés dans le but de réaliser ce nouveau revenu. Dans l'hypothèse, comme en l'espèce, d'une ligne de crédit qui avec son affectation initiale au regard du prix d'acquisition du prédit immeuble a presque entièrement été épuisée, ce lien est à établir soit par la preuve que le produit de la vente a été directement affecté à l'acquisition des valeurs mobilières destinées à engendrer le revenu litigieux, soit par la preuve que le produit de la vente a été employé pour apurer la ligne de crédit et que, dans la suite, la même ligne de crédit a été utilisée pour l'acquisition des valeurs mobilières destinées à engendrer le revenu litigieux.

En l'espèce, il convient de rappeler qu'à partir du constat ci-avant fait par le délégué du gouvernement quant à l'affectation initiale du crédit litigieux, celui-ci a relevé, d'une part, que le compte courant litigieux aurait été utilisé comme facilité de caisse et non pas dans le but de générer des revenus provenant de capitaux mobiliers et que des opérations auraient été effectuées sur ledit compte courant durant l'année 2005 tant à caractère privé qu'à caractère commercial rendant impossible de mettre les intérêts débiteurs en rapport exact et direct avec des dépenses de train de vie privée ou avec une des catégories de revenus mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10 LIR, et, d'autre part, après avoir rappelé que des intérêts débiteurs d'un prêt hypothécaire ne pourraient, après l'aliénation de l'immeuble sans que la dette ait été liquidée, être pris en compte à titre de frais d'obtention en relation avec des revenus provenant de capitaux mobiliers qu'à la double condition que le prêteur ait donné son consentement et que le produit de la vente

serve à l'acquisition d'un nouveau produit de placement, qu'en l'espèce, cette dernière condition ne serait pas remplie.

Le compte de profits et pertes de l'... S.àr.l. relatif à l'année 2005 renseigne certes une mise à disposition de fonds avec la mention « *compte courant Mr ... (dont intérêts (...))* », de l'ordre de ... euros.

Le tribunal est cependant amené à relever que si, ainsi, la réalité de la mise à disposition de fonds à l'... S.àr.l. n'est pas contestée en tant que telle, il ne se dégage ni des pièces du dossier, ni des explications fournies par les demandeurs si les fonds proviennent effectivement de la ligne de crédit litigieuse ou d'une autre source, de quelle manière et à quel moment les liquidités ont été mises à disposition de l'... S.àr.l. et, plus particulièrement, si les fonds ont été mis à la disposition par l'affectation du produit de vente de l'immeuble, précité, réalisé en juin 2002 ou par prélèvement sur le compte courant n° X après que le produit de vente y a été transféré. Il convient encore de relever que les sommes mises à la disposition de l'... S.àr.l. dépassent le montant autorisé de la ligne de crédit, constat rendant d'autant plus pertinente la question de la détermination de la source des fonds mis à disposition.

D'autre part, le délégué du gouvernement a fait valoir que sur le listing des opérations effectuées sur le compte courant n° X des époux ...-... durant l'année 2005, diverses opérations ont été effectuées qui ont, en partie, un caractère privé et, en partie, un caractère commercial. S'il est vrai que le délégué du gouvernement a omis de verser ledit listing pour l'année 2005, il n'en reste pas moins que le constat quant à l'utilisation du compte courant également pour des opérations privées ou professionnelles diverses n'a pas été remis en cause par les demandeurs, ceux-ci s'étant limités à faire valoir que même si, en sus de la mise à disposition de fonds à l'... S.àr.l., le compte courant avait été utilisé à d'autres fins, cela n'exclurait pas le bien-fondé de leur demande, puisqu'il serait possible d'individualiser les frais en relation avec les revenus provenant de la mise à disposition de fonds puisque l'... S.àr.l. ne réglerait logiquement que les intérêts pour les fonds mis à sa disposition.

Or, justement la circonstance que la ligne de crédit a également été utilisée pour d'autres opérations amène à la conclusion que cette ligne de crédit a plutôt été utilisée comme facilité de caisse par les demandeurs pour tout genre d'opérations tant privées que professionnelles, conclusion qui est d'ailleurs confortée par la mention figurant sur les deux lettres précitées de prorogation de la ligne de crédit de « *facilité de caisse* », respectivement de « *fonds de roulement* », qu'en vue de la réalisation d'un revenu net de capitaux mobiliers à travers la mise à disposition de fonds à l'... S.àr.l.

Il convient encore de relever que face à ces contestations du délégué du gouvernement quant à l'utilisations des fonds disponibles sur la ligne de crédit, les demandeurs n'ont pas pris position quant à la nature des opérations effectuées sur le compte courant n° X et n'ont partant pas clarifié les doutes ainsi émis sur la question de la relation des intérêts débiteurs avec l'une des catégories de revenus prévus sub 4 à 8 de l'article 10 LIR, et plus particulièrement avec les revenus de capitaux mobiliers touchés

par l'... S.à.r.l. et dont ils entendent déduire les intérêts débiteurs à titre de frais d'obtention.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel du dossier, le tribunal ne dispose pas de suffisamment d'éléments permettant de retenir que la ligne de crédit litigieuse ait été affectée, comme l'expliquent les demandeurs dans leur réclamation du 8 septembre 2010, intégralement et exclusivement à un crédit accordé à l'... S.à.r.l. de l'ordre de ... euros au 31 décembre 2005, et qu'ainsi, l'intégralité des intérêts débiteurs engendrés par le compte n° X durant l'année 2005 aient été exposés dans le but de réaliser des revenus à partir de cette mise à disposition de fonds, et, partant, soient en relation économique directe au sens de l'article 105 LIR avec les revenus touchés par les demandeurs en 2005 en raison de cette mise à disposition de fonds.

La seule affirmation des demandeurs qu'il serait possible d'individualiser les frais en relation avec le revenu de capitaux mobiliers malgré la circonstance que le compte a été utilisé à d'autres fins ne permet pas d'infirmer ce constat, étant donné que, d'une part, les demandeurs entendent déduire l'intégralité des intérêts débiteurs à titre de frais d'obtention en relation avec un revenu de capitaux mobiliers, et, d'autre part, ils n'ont pas fourni les éléments de preuve permettant justement de distinguer les frais en relation avec le revenu provenant de la mise à disposition de fonds.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours sous examen est à rejeter comme étant non fondé pour autant qu'il vise le refus du bureau d'imposition d'admettre la déductibilité des intérêts débiteurs dont se prévalent les demandeurs à titre de frais d'obtention en relation avec leur revenu de capitaux mobiliers.

2) Quant à la qualification des opérations immobilières effectuées par les demandeurs

En second lieu, les demandeurs contestent la qualification de certaines opérations immobilières effectuées par eux comme étant à caractère commercial.

Ils soulignent qu'au moment de l'établissement du bulletin, seules quatre opérations d'achat et de vente auraient été réalisées depuis 2001 et qu'au jour du présent recours, seules six opérations immobilières auraient été réalisées sur une période de référence de dix ans, soit entre 2001 et 2010. Ils donnent à considérer que la quantité des opérations effectuées durant cette période ne justifierait pas l'application des critères retenus par l'article 14 LIR, en soutenant que l'activité exercée par eux ne correspondrait nullement à l'une des quatre catégories de bénéfice commercial prévues audit article.

Ils soutiennent que la qualification retenue par le bureau d'imposition ne serait basée sur aucune considération objective et serait, au demeurant, motivée de manière laconique par l'administration, ce qui les mettrait dans l'impossibilité de réagir et de prendre position de manière adéquate.

Les demandeurs précisent encore qu'aucune opération de vente n'aurait été opérée concernant un terrain situé à ..., de sorte qu'aucun résultat n'ait pu en être tiré, rendant ainsi inapplicable l'article 14 LIR.

Les conditions de l'article 14 LIR n'étant pas remplies, le bureau d'imposition aurait dès lors fait une mauvaise application de la loi, de sorte que le bulletin serait à réformer.

Enfin, les demandeurs reprochent au bureau d'imposition d'avoir soumis une plus-value réalisée en 2005 à l'imposition du bénéfice commercial, en invoquant les dispositions de la loi du 30 juillet 2002, qui seraient applicables à l'année fiscale litigieuse.

Les demandeurs donnent à considérer que les deux opérations reprises dans le courrier du bureau d'imposition du 4 août 2010, précité, et dans le bulletin auraient été effectuées au courant de l'année fiscale 2005, de sorte que nécessairement les dispositions de la loi du 30 juillet 2002 devraient être appliquées à ces opérations immobilières, application que le bureau d'imposition aurait cependant ignorée en qualifiant le résultat de ces deux opérations immobilières de bénéfice commercial.

En guise de conclusion, les demandeurs demandent la réformation du bulletin en faisant abstraction des opérations d'achat et de vente d'immeubles effectuées par eux en ce qui concerne la détermination d'un bénéfice commercial imposable, sinon d'appliquer le régime fiscal dérogatoire prévu par la loi du 30 juillet 2002.

Le délégué du gouvernement se réfère à la définition du bénéfice commercial suivant l'article 14 LIR, tout en soulignant que l'activité en cause devrait dépasser les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé pour pouvoir être qualifiée de commerciale. En se référant au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 (StAnpG) et à la jurisprudence des juridictions administratives et de la jurisprudence du *Bundesfinanzhof* allemand en la matière, il conclut qu'afin de pouvoir utilement qualifier une activité immobilière de commerciale ou non, il y aurait lieu de se référer non pas à une ou plusieurs années isolées, mais qu'il conviendrait d'analyser l'activité du contribuable en cause sur une période à long terme et que, pareillement, il faudrait examiner les opérations immobilières non pas de manière isolée et au nom du seul contribuable, mais de manière générale à la lumière de toutes les opérations qu'il réalise tant en son propre nom, qu'à travers toutes formes juridiques généralement quelconque dans lesquelles il a un intérêt ou une participation.

En l'espèce, la décision du bureau d'imposition de retenir une activité immobilière de nature commerciale dans le chef de Monsieur ... ne se serait pas basée sur un fait isolé, voire une vente en 2002 d'un immeuble sis à ..., mais sur une analyse globale de la personne de Monsieur ... et de la totalité de ses activités immobilières à long terme.

Le délégué du gouvernement souligne que le demandeur ne serait pas simplement salarié, mais agent immobilier, qu'il détiendrait une autorisation de faire le commerce à ce titre, qu'il serait gérant et associé de fait de la société ... S.àr.l. appartenant à sa mère et dont il serait l'héritier unique.

Les transactions immobilières litigieuses ne relèveraient pas de la gestion de son patrimoine privé, mais feraient partie intégrante de ses activités professionnelles en sa qualité d'agent immobilier ce qui constituerait un critère du caractère commercial de ces opérations par excellence.

Il serait dès lors manifeste que les activités immobilières « *privées* » du demandeur constitueraient la continuation des activités immobilières qu'il opérerait à travers son agence immobilière et que ces activités se confondraient ainsi entre elles.

La circonstance que les demandeurs auraient mis des fonds à la disposition de l'... S.àr.l. démontrerait d'ailleurs clairement qu'ils auraient des intérêts financiers économiques dans cette société allant au-delà de ceux de simple gérant ou de salarié qui en tant que tiers n'aurait certainement pas procédé à la mise à disposition de ces fonds à son employeur.

Le délégué du gouvernement invoque ensuite un certain nombre d'achats et de ventes d'objets immobiliers que les demandeurs auraient opérés durant les années 1990 à 2011, tout en précisant que de plus, ceux-ci auraient également constitué le 27 octobre 2010 la société civile immobilière ... SCI avec siège social à ..., et qui aurait procédé à l'achat d'un objet immobilier en 2010 à

Ainsi sur la période de 2002 à 2009, ... objets immobiliers auraient été vendus, la plupart l'année même de leur acquisition ou une année plus tard au maximum, de sorte qu'il serait établi que l'opération litigieuse effectuée durant l'année 2005 s'inscrirait dans le cadre d'une multitude d'autres opérations immobilières que le demandeur aurait effectuées à titre professionnel et qui dépasseraient manifestement le cadre de la simple gestion de patrimoine privé. Le délégué du gouvernement en conclut que les conditions de l'article 14 LIR seraient remplies en l'espèce.

Les demandeurs, pour leur part, soulignent qu'entre 2002 à 2005, ils auraient vendu seulement quatre objets immobiliers, dont un qui aurait appartenu au demandeur depuis dix ans. L'immeuble sis à ..., aurait été vendu en 2004, alors qu'il s'agirait d'une liquidation d'une indivision successorale, le demandeur ayant hérité un quart de l'immeuble ayant appartenu à son père.

L'immeuble situé ... aurait été vendu peu de temps après son acquisition, puisque le demandeur aurait perdu son emploi fin 2001 et aurait ainsi estimé préférable se séparer de cette charge financière compte tenu de l'incertitude quant à son avenir professionnel.

Les immeubles vendus en 2003, 2004 et 2005 l'auraient été pour assurer aux demandeurs des rentrées financières, l'activité de l'... S.àr.l. entamée en octobre 2001

n'ayant été à ce moment-là qu'à ses débuts et insuffisante pour assurer un train de vie décent aux demandeurs.

L'immeuble de ... vendu en 2006, l'aurait été afin de financer l'acquisition d'une nouvelle habitation à

En guise de conclusion, les demandeurs soutiennent que la preuve d'une activité permanente ne serait pas rapportée, en donnant à considérer que trois ventes à connotation purement financière sur cinq ans seraient insuffisantes pour qualifier l'activité de commerciale.

En ce qui concerne le premier moyen des demandeurs fondé sur une motivation insuffisante, en ce que le demandeurs soutiennent qu'ils auraient été dans l'impossibilité de réagir et de prendre position de manière adéquate par rapport à la qualification opérée par le bureau d'imposition, le tribunal est amené à retenir que les explications fournies aux demandeurs à travers la lettre précitée du 4 août 2010, ensemble celles fournies par le délégué du gouvernement en cours d'instance, sont suffisantes pour permettre aux demandeurs de comprendre les raisons à la base de la décision du bureau d'imposition d'appliquer l'article 14 LIR aux opérations immobilières effectuées par eux, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense ne saurait être retenue. Le moyen afférent est dès lors à rejeter.

Quant à la qualification des opérations immobilières effectuées par les demandeurs, il convient de rappeler qu'aux termes de l'article 14, alinéa 1^{er}, LIR, est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Une activité consistant en des transactions immobilières ne peut partant être qualifiée d'entreprise commerciale que si les quatre critères énoncés par la disposition légale précitée se trouvent simultanément réunis, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence et 4) la participation à la vie économique générale.

L'activité en cause doit en outre dépasser les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé pour pouvoir être qualifiée de commerciale. En effet, il se dégage des distinctions inhérentes aux différentes catégories de revenus que « *quelle que soit l'importance d'un patrimoine privé, les opérations de gestion y relatives ne constituent pas une activité commerciale, si les actes posés ne sortent pas du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé* » (Emile Stoffel, Le bénéfice commercial, commentaire des articles 14 à 18 de la loi du 4 décembre 1967, in Etudes fiscales décembre 1997, n° 109-111, p. 15, n° 14.14).

La notion de la gestion d'un patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne faisant pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais des

deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 du StAnpG qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de la gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés (cf. Emile Stoffel, op.cit.). D'une manière générale, il y a administration d'un patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.

Parmi les critères de la loi, il convient dès lors d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la gestion normale du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Il résulte des travaux préparatoires concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées* », le même commentaire de l'article 14 précisant encore que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* » (Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571⁴, commentaire des articles, p. 18).

Les demandeurs font valoir qu'au moment de l'établissement du bulletin, seules quatre opérations d'achat et de vente auraient été réalisées depuis 2001 et qu'au jour de l'introduction du présent recours, seules six opérations immobilières auraient été réalisées sur une période de référence de dix ans, soit entre 2001 et 2010, pour conclure que la quantité des opérations effectuées durant cette période ne justifierait pas l'application des critères retenus par l'article 14 LIR.

En l'espèce, il ressort des pièces du dossier fiscal et des explications fournies par le délégué du gouvernement, explications qui, sur question afférente du tribunal à l'audience des plaidoiries, n'ont pas été contestées par les demandeurs, que ces derniers avaient acquis entre 1990 et 2005 ... objets immobiliers parmi lesquels six ont été vendus entre 2002 et 2006. Ainsi, ils ont acquis en 1990 un immeuble sis à ..., qu'ils ont vendu en 2006; en 1994, ils ont acquis un immeuble sis à ..., qu'ils ont vendu en 2004; en 1996, ils ont acquis un immeuble sis à ... et en 1998 un immeuble sis à ...; en 2001, ils ont acquis un immeuble sis à ... qu'ils ont vendu en 2002; en 2003, ils ont acquis un immeuble sis à ..., qu'ils ont vendu la même année; en 2004, ils ont acquis un immeuble sis à ..., qu'ils ont vendu en 2005; en 2004, ils ont acquis un immeuble sis à ..., qu'ils ont vendu la même année et en 2005, ils ont acquis un objet immobilier sis à ... En ce qui concerne plus particulièrement la période précédant immédiatement l'année fiscale 2005,

il convient de relever que parmi les cinq acquisitions faites durant les années 2001 à 2005, les demandeurs en ont vendu quatre. Par ailleurs, depuis l'année 2006 jusqu'en 2011, les demandeurs ont acquis douze objets immobiliers, parmi lesquels trois ont été revendus en 2007, respectivement en 2009.

Les demandeurs expliquent la cession de l'immeuble sis à ..., par la circonstance qu'il s'agissait de la liquidation de l'indivision successorale du père du demandeur. L'immeuble sis à ... aurait été cédé peu après son acquisition puisque le demandeur aurait perdu à cette même époque son emploi, la vente s'expliquant par la volonté de se séparer d'une charge financière eu égard à l'incertitude de son avenir professionnel. Les immeubles cédés en 2003, 2004 et 2005 l'auraient été pour assurer aux demandeurs des rentrées financières puisque l'activité de l'... S.à.r.l., commencée en 2001, aurait été insuffisante pour assurer le train de vie des demandeurs. Enfin, la cession d'un immeuble à ... en 2006, seize ans après son acquisition, s'expliquerait par la volonté de financer l'acquisition de leur actuelle maison d'habitation à

En guise de conclusion, les demandeurs admettent ainsi trois ventes à connotation purement financière, pour conclure que ce nombre serait insuffisant pour retenir une activité commerciale.

Il convient de relever que l'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location. Si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, notamment par la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles (H. Dostert et E. Stoffel, op. Cit., pp.15 et 16; Cour adm. 15 mars 2012, n° 29541C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu).

En l'espèce, même abstraction faite de la vente des immeubles sis à ... en 2006 et à ... en 2004, qui ont été cédés après une longue durée de détention, la vente du dernier résultant par ailleurs de la liquidation d'une succession, de sorte que ces ventes ne répondent en principe pas aux critères de l'article 14 LIR, le tribunal constate que sur la période de 2001 à 2005, les demandeurs ont acquis et revendus après une très courte durée de détention, soit l'année suivante, voire durant l'année même de l'acquisition, quatre immeubles sur les cinq objets immobiliers acquis durant la même époque.

Le fait que ces quatre ventes ont eu lieu après une période très courte durée de détention des immeubles cédés fait ressortir que le but recherché, contrairement aux affirmations des demandeurs, semble être moins la recherche d'une conservation et d'une jouissance à long terme desdites propriétés immobilières notamment par une mise en location, mais essentiellement une valorisation rapide du patrimoine moyennant des

remises en vente lucratives, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale. Cette conclusion n'est pas éternuée par l'affirmation des demandeurs que les ventes effectuées en 2003, 2004 et 2005 auraient été opérées pour assurer leur train de vie, à défaut de rentrées suffisantes dégagées par l'... S.à.r.l., puisque cette affirmation est en contradiction avec la circonstance que les immeubles ont été acquis durant les mêmes années.

A cet égard, en ce qui concerne plus particulièrement la courte période de détention des immeubles, il convient de souligner que selon le *Bundesfinanzhof*, c'est essentiellement le nombre des acquisitions (ou constructions) d'immeubles, ainsi que le fait qu'elles soient *rapidement* suivies de leur revente, qui est déterminant pour distinguer la gestion d'un patrimoine privé d'une entreprise commerciale (BFH, arrêt précité, p.1052-1053), la revente rapide des objets (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») étant définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof*, comme une revente dans un délai maximal de *cinq ans* à partir de l'acquisition de l'objet en question : « *Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung (...), so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt* » (BFH, arrêt du 22 mars 1990, BStBl 1990, II, 637, 638, avec de nombreuses références de jurisprudence), étant cependant relevé que ce critère de la prise en compte d'une durée de cinq ans peut même, selon les cas, être étendu (Cour adm 15 mars 2012, précité).

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à retenir que le critère de la permanence est rempli en l'espèce, étant donné que l'intention de répéter à l'occasion des opérations analogues ressort à suffisance des éléments de la cause.

En ce qui concerne ensuite le critère de la participation à la vie économique, il y a lieu de souligner que ce critère implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées (trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 78).

En l'espèce, force est de constater qu'à travers les opérations réalisées, les demandeurs ont participé à la vie économique générale, étant donné qu'ils ont acquis ces immeubles pour les donner en location, du moins en partie, à des tiers pendant une courte période et pour les revendre, participant de la sorte à l'échange général des biens et prestations, de manière perceptible au public, étant relevé par ailleurs que le critère de la participation à la vie économique n'a pas autrement été contesté par les demandeurs.

Quant au critère de l'indépendance, l'activité devant être exercée pour le compte et aux risques et périls du contribuable, cette condition, qui n'est pas non plus remise en cause par les demandeurs, se trouve vérifiée en l'espèce.

Enfin, en ce qui concerne le critère du but lucratif, un tel but est encore avéré, dans la mesure où il est incontestable que la revente rapide de quatre des cinq immeubles acquis entre 2001 et 2005 a été réalisée afin de réaliser un profit maximisé grâce à des plus-values, notamment du fait du traitement avantageux des plus-values de cession par l'effet de la loi du 30 juillet 2002, traitement dont se prévalent les demandeurs par ailleurs dans leur requête introductive d'instance.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application de l'article 14 LIR et a ainsi, d'une part, retenu un bénéfice commercial du fait de la plus-value réalisée par la vente de l'immeuble sis à ... en 2005, et, d'autre part, a considéré que la part des demandeurs dans l'objet immobilier sis à ..., acquis en 2005 doit être considérée comme faisant partie du capital d'exploitation.

En ce qui concerne l'affirmation des demandeurs que dans la mesure où le terrain sis à ... n'aurait pas été cédé et qu'ainsi, aucune plus-value n'aurait été réalisée, l'article 14 LIR ne trouverait pas application, celle-ci est dépourvue de pertinence au regard de la question de la qualification des opérations immobilières effectuées par les demandeurs. En effet, la circonstance que ce bien immobilier n'a pas été vendu n'implique pas que l'article 14 LIR ne trouverait pas application, la qualification des opérations immobilières des demandeurs se faisant globalement. Il convient encore de préciser que contrairement à ce que les demandeurs semblent sous-entendre dans leur recours, le bureau d'imposition n'a pas imposé une plus-value en relation avec ce bien immobilier, mais a tiré les conséquences de l'application de l'article 14 LIR, en ce qu'il a retenu que « *tout immeuble acheté même en vue d'une location temporaire* [et partant aussi le bien immobilier sis à ...], *est à considérer comme bien investi par destination et à inclure au capital d'exploitation* » et a pris en compte des frais en relation avec ce bien pour les déduire du bénéfice réalisé sur la vente de l'immeuble sis à A défaut par les demandeurs de justifier que ledit immeuble ne puisse pas être considéré comme faisant partie de leur capital d'exploitation, le tribunal ne dispose pas d'éléments permettant d'invalidier la décision afférente du bureau d'imposition.

Quant à l'argumentation des demandeurs fondée sur l'incidence de la loi du 30 juillet 2002, celle-ci est à rejeter. En effet, force est de constater que ladite loi prévoit des mesures fiscales avantageuses destinées à encourager la mise sur le marché de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation en faveur des contribuables visés à ses articles 1^{er} et 3, mais elle n'est pas de nature à mettre en échec l'application des dispositions de l'article 14 LIR aux situations correspondant aux critères dégagés ci-avant concernant la qualification d'une activité consistant en des transactions immobilières en une activité commerciale.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours sous examen est également à rejeter comme étant non fondé pour autant qu'il vise la qualification des opérations immobilières effectuées par les demandeurs.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre une décision implicite de refus du directeur ;

pour le surplus, reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 28 mars 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 28.03.2012

Le Greffier du Tribunal administratif